



Ministerul Finantelor Publice
Agentia Nationala de Administrare Fiscala
Directia Generala a Finantelor Publice
a județului V



Str. Ștefan cel Mare, nr. 56, V, jud. V
Tel : + 0235 316141, 0235 314143/429
Fax : + 0235 317067
e-mail : admin.vsvsjudx01.vs@mfinante.ro

DECIZIA nr. X /06.01.2012
privind soluționarea contestației depusă de
S.C.XXXX SRL
înregistrată la DGFP V sub nr...../25.11.2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V, prin Compartimentul soluționare contestații, a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 4, prin adresa nr.../05.12.2011, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice V sub nr...../06.12.2011, asupra contestației înregistrată sub nr...../25.11.2011, formulată de S.C. XXXX SRL, cu sediul în localitatea V, str. Feroviari, bl....0, scara .. parter, ap..., județul V, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J..., având Cod Unic de Înregistrare Fiscală nr. RO

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F VS/31.10.2011, emisă de Activitatea de inspecție fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 4, în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat în data de 31.10.2011 și înregistrat sub nr..... **și privește suma de S lei reprezentând impozit pe profit în sumă de S1 lei și majorări de întârziere/penalizări aferente, în sumă de S2 lei și impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de S3 lei și majorări de întârziere/penalizări aferente, în sumă de S4 lei.**

Contestația a fost depusă în termenul legal, prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării pe bază de semnătură de primire a Deciziei de impunere nr. F VS...../31.10.2011, respectiv 14.11.2011, așa cum rezultă din adresa nr..... din 02.11.2011 de înaintare a titlului de creanță contestat, și de data înregistrării contestației la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V – Registratura generală, respectiv 25.11.2011.

Menționez că împotriva societății, nu s-a depus plângere penală .

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 alin. (1) și art.209 alin.(1) lit.a din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, compartimentul soluționare contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului V este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. XXXX SRL contestă parțial Decizia de impunere nr. F VS/31.10.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../31.10.2011, de către Activitatea de inspecție fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 4, respectiv suma S lei reprezentând impozit pe profit în sumă de S1 lei și majorări de întârziere/penalizări aferente în sumă de S2 lei și impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de S3 lei și majorări de întârziere/penalizări aferente în sumă de S4 lei, motivând

urmatoarele :

- Referitor la impozitul pe profit de plată, stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de S1 lei și a majorărilor aferente în sumă de 501 lei, societatea nu și-l asumă, din motive obiective, specifice obiectului principal de activitate al societății, care constă în lucrări de termoizolații exterioare și pentru care practică un tarif mediu de 70 lei/mp suprafață termoizolată, tarif de piață în sistem concurențial, fapt ce a dus la crearea de pierderi, ca urmare a majorărilor de prețuri la materialele de construcții, sau ca urmare a unor modificări în structura forței de muncă, legat și de faptul că negocierea tarifelor se face înainte de executarea lucrărilor.

Contabilizarea materialelor achiziționate zilnic, în funcție de necesități, s-a făcut prin înregistrarea valorii acestora, direct în contul de cheltuieli 6028 "alte cheltuieli materiale", nefiind cazul de stocare a acestora, fapt pentru care deficiența semnalată de organele de inspecție fiscală care face trimitere la prevederile art.21, alin.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, conform cărora "cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, sunt cheltuieli nedeductibile" este neîntemeiată.

Referitor la modul de stabilire de către organele de inspecție fiscală, a cheltuielilor nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, în sumă de X lei, petenta are următoarele obiecțiuni:

- din totalul veniturilor din prestări de servicii(rulajul contului 704), trebuia dedus profitul planificat de 5%;

- manopera scăzută din totalul veniturilor în vederea determinării cheltuielilor admise la deducere în vederea calculului impozitului pe profit, nu are la bază documente contabile(pontaje, state de plată contabilizate de societate și în funcție de care au fost stabilite obligațiile bugetare ale societății;

- valoarea cheltuielilor materiale admise la deductibilitate de organul de control, este diminuată neîntemeiat;

- în anexa nr.1, datele conțin erori de adiție, și-anume X în loc de Z , Y în loc de M și N în loc de P;

- în anul 2011, perioada fiscală verificată este semestrul I, iar organul de inspecție fiscală ia în calcul numai diferențele aferente trimestrului II, în defavoarea contribuabilului, având în vedere că în luna martie 2011, societatea a realizat o producție semnificativă, perioadă ignorată de organele de inspecție fiscală în vederea determinării consumurilor reale aferente producției realizate.

- diferența de X lei, ștornată de societate fără temei în luna decembrie 2010, este însușită de aceasta ;

- cheltuielile cu carburanții înregistrate de societate pe costuri, în sumă de X lei și nedeductibile din punct de vedere fiscal, sunt însușite de societate.

Având în vedere obiecțiunile prezentate în contestație și informațiile contabile din balanțele de verificare , societatea prezintă propria situație în vederea redeterminării cheltuielilor nedeductibile la calculul impozitului pe profit, față de situația stabilită de organul de inspecție fiscală.

- Referitor la impozitul pe dividende distribuite persoanelor fizice de plată, stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de S3 lei și a majorărilor aferente în sumă de S4 lei, societatea face următoarele obiecțiuni :

- tratarea de către organele de inspecție fiscală a depășirii costurilor, ca dividend, este fără temei legal ;

- temeiul legal al dividendului, este prevăzut de prevederile art.7, alin.(1), pct.12, care precizează „ suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia” ;

- toate documentele care au stat la baza înregistrării în contabilitate a cheltuielilor cu achiziția materialelor, dovedesc că acestea au fost livrate societății și nu asociaților săi, iar plata furnizorilor este făcută în contul acestora și nu în contul acționarilor;

- carburantul înregistrat pe costuri reprezintă cheltuieli reale și strict necesare pentru realizarea activității de bază a societății și nicidecum nu pot fi considerate cheltuieli în folosul asociaților și impozitat ca dividend.

În consecință, petenta contestă în totalitate obligațiile suplimentare și accesoriile aferente, stabilite de organele de inspecție fiscală, cu titlu de impozit pe dividende persoane fizice, solicitând reconsiderarea obligațiilor de plată, stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală nr...../31.10.2011.

În susținerea obiecțiunilor, societatea XXXX SRL, depune la dosarul contestației, copii după următoarele documente:

- balanța de verificare la 30.09.2010, 31.12.2010, 31.03.2011, 30.06.2011;

- copie după calculația tarifului mediu de referință /mp.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 31.10.2011 și înregistrat sub nr....., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr...../31.10.2011, contestată parțial, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 4, au stabilit în sarcina S.C. XXXX SRL SRL, următoarele obligații suplimentare de plată:

- impozit pe profit în sumă de S1 lei și accesorii aferente în sumă de S2lei;

- impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de S3 lei și accesorii aferente în sumă de S4 lei.

Diferența suplimentară de plată la impozitul pe profit în sumă de S1 lei, provine din majorarea de către organele de inspecție fiscală, a cheltuielilor nedeductibile fiscal pentru perioada verificată, cu suma totală de X lei, ca urmare a înregistrării în contabilitate a unor cheltuieli, pe baza unor documente care nu îndeplinesc, potrivit legii, condițiile de documente justificative, conform prevederilor art.21 alin. (3) și(4), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu completările și modificările ulterioare, și-anume:

- cheltuieli cu achiziția de carburanți, înregistrate în contabilitate pe bază de bonuri fiscale neștampilate și necompletate cu toate informațiile obligatorii – Xlei;

- cheltuieli materiale înregistrate în contabilitate fără documente justificative (devize de lucrări) în sumă de X lei;

- ștornarea nelegală a facturii nr. RZVS X/25.08.2010, în valoare de X lei.

La diferența suplimentară de plată în sumă de S1 lei, stabilită de organele de inspecție fiscală cu titlu de impozit pe profit, s-au calculat dobânzi în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

Diferența suplimentară de plată la impozitul pe dividende distribuite persoanelor fizice, în sumă de S3 lei, provine din plusul de materiale înregistrat de societate pe cheltuieli materiale fără documente justificative în sumă de X lei, cheltuieli pe care organul de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.11, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, le consideră ca fiind efectuate în favoarea unui participant la persoana juridică și le tratează ca dividend distribuit acționarului și pentru care în conformitate cu prevederile art.67 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, au calculat un impozit pe dividend de 16%, în sumă de S3 lei și accesoriile aferente în sumă totală de S4 lei(X lei dobânzi și X lei penalizări de întârziere) .

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de societate și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. În ceea ce privește impozitul pe profit:

Verificarea a cuprins perioada 01.07.2010 - 30.06.2011, iar în urma controlului s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar datorat, în sumă de S1 lei, diferență suplimentară pentru care s-au calculat majorări de întârziere/dobânzi în sumă de X lei și penalități aferente în sumă X lei.

Aceste obligații fiscale suplimentare de plată au fost stabilite de inspecția fiscală prin majorarea cheltuielilor nedeductibile fiscal pentru perioada verificată, cu suma totală de X lei, ca urmare a înregistrării în contabilitate a unor cheltuieli, pe baza de documente care nu îndeplinesc, potrivit legii, condițiile de documente justificative, conform prevederilor art.21 alin. (3) și(4), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu completările și modificările ulterioare, și-anume:

- cheltuieli cu achiziția de carburanți, înregistrate în contabilitate pe bază de bonuri fiscale neștampilate și necompletate cu toate informațiile obligatorii, în sumă de X lei;
- ștornarea nelegală a facturii nr. RZVS 20/25.08.2010, în valoare de X lei;
- cheltuieli materiale înregistrate în contabilitate fără documente justificative (deize de lucrări) în sumă de X lei.

1.1 Referitor la suma de X lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile la control, **cauza supusă soluționării, constă în a ne pronunța asupra deductibilității acestei sume la calculul profitului impozabil aferent perioadei 01.07.2010 - 30.06.2011, în condițiile în care societatea verificată a efectuat achiziții de carburanți în baza unor bonuri fiscale neștampilate și cu date incomplete.**

În fapt, societatea XXXX SRL, a înregistrat în contabilitate, cheltuieli cu achiziția de carburanți pentru un autoturism, pe bază de bonuri fiscale neștampilate și fără să fie completate cu denumirea cumpărătorului și cu numărul de înmatriculare a autovehiculului, în anul 2010 a înregistrat cheltuieli cu carburanții în sumă de X lei, iar în anul 2011 în sumă de X lei.

Organele de inspecție fiscală, au considerat aceste cheltuieli nedeductibile, întrucât bonurile fiscale care au stat la baza înregistrării în contabilitate erau neștampilate și cu datele de identificare a societății și ale autovehiculului, necompletate.

În drept, cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu combustibilul, sunt aplicabile prevederile art.1 alin.(2) lit.a) din O.M.F.P. nr. 1714/2005 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor, formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, care precizează ;

„Art.1

(2) Bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale vor fi folosite începând cu data de 1 ianuarie 2006 numai ca documente de înregistrare a plăților în Registrul de casă. Fac excepție de la această regulă, în sensul că stau la baza înregistrărilor în contabilitate a cheltuielilor, următoarele documente:

a) bonul fiscal emis conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările ulterioare, utilizat pentru justificarea taxei pe valoarea adăugată aferente carburanților auto achiziționați în vederea desfășurării activității, dacă este ștampilat și are înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului [...].”

În raport cu aceste prevederi legale, rezultă că bonurile fiscale pot sta la baza înregistrării în contabilitate a cheltuielilor cu carburanții, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului, fapt însușit și de contestatoare, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată, contestația formulată de SC XXXX SRL , pentru suma de Xlei, reprezentînd bază impozabilă suplimentară la calculul impozitului pe profit.

1.2 Referitor suma de X lei, reprezentînd bază impozabilă suplimentară la calculul impozitului pe profit, **cauza supusă soluționării este dacă Compartimentul soluționare**

contestații din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului V se poate pronunța asupra legalității stabilirii acesteia în condițiile în care societatea nu motivează contestația pentru acest capăt de cerere.

În fapt, organele de inspecție fiscală constată că în luna decembrie 2010, societatea ștornează factura nr. RZVS .../25.08.2010 în valoare de X lei și consideră că operațiunea nu are bază legală, întrucât la baza emiterii există situație de lucrări iar suma a fost încasată cu chitanța nr. RZVS .../25.08.2010, fapt pentru care este considerată cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

Prin contestația formulată, pentru această sumă societatea nu aduce nici un argument, însușindu-și diferența.

În drept, cauza își găsește soluționarea în dispozițiile art. 206 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

"Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...] c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază contestația".

Totodată se reține că în conformitate cu prevederile **art. 213 din același act normativ "(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.**

Pct. 11.1 lit. b din OPANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, stipulează:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării” și pct. 2.5 din același act normativ:

„ 2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

Având în vedere aceste prevederi legale se reține că organul de soluționare nu se poate substitui contestatorului în ceea ce privește motivarea contestației.

În baza celor reținute și având în vedere faptul că societatea deși contestă obligațiile fiscale în sumă de S1 lei, cu titlu de impozit profit, nu aduce argumente care să fie justificate cu documente, motivate pe baza de dispoziții legale prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o altă situație față de cea constatată de acestea, contestația va fi respinsă ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.

1.3 Referitor la cheltuielile materiale înregistrate în contabilitate fără documente justificative (devize de lucrări) în sumă de X lei, **cauza supusă soluționării, constă în a ne pronunța asupra deductibilității acestei sume la calculul profitului impozabil aferent perioadei 01.07.2010 - 30.06.2011, în condițiile în care societatea verificată a înregistrat pe cheltuieli consumuri de materiale mai mari și fără a avea documente justificative, față de cheltuielile realizate efectiv în baza devizelor de lucrări.**

În fapt, în ceea ce privește suma totală de X lei, organele de inspecție fiscală constată că societatea verificată a înregistrat pe cheltuieli un consum mai mare de materiale, decât cele utilizate efectiv conform devizelor de lucrări, și-anume X lei în anul 2010 și M lei în anul 2011. Având în vedere că, înregistrarea în contabilitate a acestor cheltuieli nu au la bază documente justificative și nu se regăsesc în veniturile realizate din prestările de servicii conform situațiilor de lucrări sau devizelor de lucrări, specifice activității desfășurate, care să dovedească că au fost consumate efectiv la lucrările prestate, au fost considerate nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit .

Prin contestația depusă, petenta consideră neîntemeiată măsura organelor de inspecție fiscală, motivând că aceste cheltuieli reprezintă de fapt pierderile societății, datorate în principal majorărilor de prețuri la materialele de construcții, care nu se regasesc în toate cazurile în tariful practicat și negociat cu beneficiarul înainte de executarea lucrărilor.

În drept, se fac aplicabile prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, unde referitor la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit, se precizează :

“ART. 19 Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

„ ART. 21 Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor[...]

Din interpretarea prevederilor legale de mai sus, se reține faptul că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestuia, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile, numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Din conținutul dispozițiilor legale mai sus citate, se reține deasemenea că sunt nedeductibile, cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, respectiv a anexei nr. 1 privind situația diferențelor dintre valoarea materialelor înregistrate pe cheltuieli și valoarea materialelor cuprinse în devizele de lucrări, anexă la RIF nr. F VS/31.10.2011, se reține că societatea XXXX SRL, a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu materialele consumate, mai mari, față de cele cuprinse în devizele de lucrări , după cum urmează :

- anul 2010 – total valoare situație de lucrări = X lei , din care

manoperă = X lei

materiale = X lei

cheltuieli materiale(6028) = X lei, rezultând o diferență de X lei,

reprezentând cheltuieli materiale înregistrate în contabilitate fără documente justificative și efectuate fără a avea ca scop realizarea de venituri ;

- anul 2011 (trim. II) - total valoare situație de lucrări = X lei , din care

manoperă = X lei

materiale = X lei

cheltuieli materiale(6028) = Z lei, rezultând o diferență de X lei,

cheltuieli materiale înregistrate în contabilitate fără documente justificative, cheltuieli pe care organul de inspecție fiscală le consideră nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Referitor la argumentele contestatoarei că în perioada verificată societatea înregistrează pierderi datorate de majorarea prețurilor la materialele utilizate și care nu pot fi recuperate prin tarifele practicate, deoarece aceste tarife au fost negociate cu beneficiarul înainte de executarea lucrărilor, nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece conform prevederilor art.21 din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, la determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, și nu de pierdere, cum înregistrează societatea în perioada verificată.

Deasemenea, având în vedere obiectul de activitate al societății, și-anume cel de prestări servicii de termoizolație, conform prevederilor pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, se precizează foarte clar că, prestările de servicii, trebuie să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar prestarea efectivă a serviciilor efectuate să fie justificată prin situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare.

Pentru justificarea cheltuielilor cu materialele consumate în activitatea desfășurată și înregistrate în contabilitate direct pe contul de cheltuieli materiale, SC XXXX SRL, prezintă devizele de lucrări pe care organul de inspecție fiscală le centralizează în anexa 1- parte componentă a RIFnr...../31.10.2011, semnată și ștampilată de societate, prin compararea cheltuielilor materiale cuprinse în devize cu cele înregistrate în contabilitate, rezultă că societatea înregistrează în contabilitate cheltuieli mai mari cu suma de X lei față de consumurile de materiale utilizate efectiv în activitatea desfășurată, conform devizelor de lucrări prezentate.

Drept urmare, se reține că societatea nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale și nici la dosarul contestației, documente care să justifice cheltuielile materiale în sumă de X lei, fiind încălcate în acest fel prevederile legale citate mai sus cu privire la deductibilitatea cheltuielilor, drept pentru care sunt considerate nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit pe motiv că nu au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile, fapt recunoscut și de petentă, care motivează că reprezintă pierderi în activitatea desfășurată, fapt ce contravine legislației fiscale, și-anume art.7 alin.(1) pct.1 din Legea nr.571/ 2003, conform căruia, activitatea unei societăți este “orice activitate desfășurată de către o persoană în scopul obținerii de venit”.

În susținerea sa anexează la dosarul contestației, copii după fundamentarea tarifului de X lei /mp, a căror elemente prevăzute și comparate cu elementele de cheltuieli din devizele de lucrări, prezentate de organul de inspecție fiscală în anexa 1 la RIF nr. F VS/31.10.2011, semnată și ștampilată de petentă, dovedesc că nu au stat la baza serviciilor prestate efectiv, întrucât în toate fundamentările societatea prevede cotă de profit de 5% și nu de pierdere, ponderea cheltuielilor cu manopera în devize este de 45% iar în fundamentarea tarifului (de X lei/mp) este de 28%, ponderea cheltuielilor materiale în devize este de 55% iar în fundamentare de 66 %, fapt ce dovedește că aceste fundamentări au fost întocmite după inspecția fiscală în baza elementelor de cheltuieli înregistrate în contabilitate, precum și faptul că societatea nu a desfășurat o activitate economică bine organizată, constând în întocmirea corectă a situațiilor de lucrări, în care să fie cuprinse toate cheltuielile efectuate și recuperarea acestora prin valoarea reală a prestației către beneficiar.

Deasemenea, lipsit de relevanță este și argumentul petentei că, societatea a adoptat metoda inventarului intermitent pentru evidența gestionară a stocurilor, fapt pentru care organele de inspecție fiscală nu au identificat documente contabile pentru materialele consumate, fapt ce contravine și prevederilor Legii contabilității nr.82/1991, care precizează:

“ART. 6

(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Având în vedere și aceste prevederi legale, se reține că, organul de soluționare a contestației nu poate stabili în baza documentelor existente la dosarul cauzei, realitatea ori utilitatea acestor cheltuielilor, respectiv dacă aceste materiale au fost efectiv consumate pentru serviciile prestate și în scopul realizării de venituri impozabile.

Ori, în situația în care agentul economic nu dovedește că aceste cheltuieli au fost destinate realizării de venituri, este cât se poate de evident faptul nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Relevant în acest sens este și faptul că societatea a încheiat exercițiul financiar al anului 2010 cu o pierdere în valoare de X lei, iar la 30.06.2011 cu pierdere în valoare de X lei.

Speței supuse analizei la acest capăt de cerere îi sunt aplicabile și dispozițiile art.11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare conform căreia organele de inspecție fiscală pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are scop economic:

„ART. 11

Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

În baza acestor prevederi legale, organele de inspecție fiscală consideră că, cheltuielile înregistrate de societate fără documente justificative, în sumă de X lei, nu sunt aferente activității desfășurate și pot fi considerate că au fost făcute în favoarea unui participant la persoana juridică, respectiv al asociatului societății care este responsabil de buna gestionare a patrimoniului societății, drept pentru care conform prevederilor legale menționate mai sus, sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Având în vedere motivația petentei, cu privire la modul de determinare a cheltuielilor nedeductibile pentru anul 2011, și-anume că anexa 1 prezintă eroare de adiție la rd. 4 și 5, fapt recunoscut și de organul de inspecție fiscală, rezultă o diferență în minus de X lei, în fapt valoarea cheltuielilor considerate de organele de inspecție fiscală, ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit fiind de X lei.

Referitor la susținerea petentei că, eronat s-au considerat nedeductibile, cheltuielile aferente trimestrului II 2011 în sumă de M lei și nu cumulate și aferente semestrului I 2011, nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece din anexa nr.1, cât și din bilanța de verificare la 31.03.2011 anexată la dosarul contestației, rezultă că în trimestrul I 2011, societatea nu a înregistrat cheltuieli materiale, rulajul cumulat al contului 6028 la 31.03.2011 este 0 lei, și deci în mod corect organul de inspecție fiscală, stabilește ca nedeductibile fiscal, cheltuielile materiale în sumă de M lei, rezultată ca diferență între suma de X lei, reprezentând cheltuieli materiale cuprinse în devizele de lucrări aferente lunilor aprilie, mai, iunie 2011 și Z lei reprezentând rulajul cumulat al contului 6028 și aferent numai trimestrului II 2011.

Față de cele de mai sus se reține că în mod corect și legal organele de inspecție au constatat că suma de X lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit fiind înregistrate în contabilitate fără documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunilor sau intrării în gestiune și fără a avea ca scop realizarea de venituri, *stabilind că SC Ramyza Termo SRL datorează la bugetul consolidat*

al statului diferență suplimentară de plată la impozitul pe profit în sumă de S1 lei, calculat corect conform anexă nr.2 la RIF nr...../31.10.2011 și pe cale de consecință contestația urmează a se respinge ca neîntemeiată, pentru această sumă și în mod greșit înscrie la rd.4 din anexa nr.1, una din sumele aferente lunii aprilie sau mai 2011, în condițiile în care suma de Z lei reprezentând total cheltuieli materiale la 30.06.2011 este identică cu suma din bilanțul de verificare la 30.06.2011, rezultând o diferență de X lei cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, diferență care nu modifică suma de plată stabilită suplimentar de S1 lei cu titlu de impozit pe profit.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de S2lei, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată și având în vedere faptul că stabilirea de majorări de întârziere în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul stabilit de S1 lei, aceasta datorează suma de S2lei cu titlu de majorări de întârziere, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”, potrivit căruia bunul accesoriu urmează soarta juridică a bunului principal, motiv pentru care contestația referitoare la acest capăt de cerere urmează să fie respinsă ca neîntemeiată.

2. În ceea ce privește obligațiile suplimentare de plată stabilite prin decizia de impunere nr...../31.10.2011 în sumă de S3 lei, reprezentând impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice, cauza supusă soluționării este dacă DGFP V prin Compartimentul Soluționare Contestații, se poate pronunța asupra legalității încadrării în categoria dividendelor, a sumei de X lei reprezentând cheltuieli materiale înregistrate în contabilitate fără documente justificative, care nu fac obiectul veniturilor realizate din activitatea desfășurată, fiind considerate că au fost făcute în favoarea asociatului unității.

În fapt, în perioada verificată 01.07.2010 – 31.08.2011, SC XXXX SRL nu a constituit, nu a înregistrat și nu a achitat dividende .

Având în vedere constatările făcute de organele de inspecție fiscală la impozitul pe profit, în urma cărora au stabilit că societatea nu poate justifica cu documente înregistrarea pe cheltuieli materiale a sumei de X lei reprezentând materialele de construcții achiziționate de societate pe bază de facturi și achitate furnizorilor de către aceasta, consideră că aceste cheltuieli nu au fost făcute în scopul activității, ci au fost făcute în favoarea acționarului majoritar și le tratează ca dividend, pentru care au calculat un impozit pe dividende în sumă de S3 lei și accesorii aferente în sumă totală de S4 lei .

Prin contestația depusă, petenta consideră neîntemeiată măsura organelor de inspecție fiscală prin care tratează cheltuielile considerate nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit și ca dividend distribuit asociaților, având în vedere că din toate documentele contabile nu pot fi identificate elemente care să conducă la întrunirea condițiilor prevăzute de codul fiscal, referitoare la plăți făcute de persoana juridică în folosul personal al unui asociat.

În drept, speței în cauză, îi sunt aplicabile prevederile art.7 alin.(1) pct.12 din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

„Art.7

[...]

dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:

Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:

- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.”

Din interpretarea prevederilor legale de mai sus, se reține faptul că se consideră dividend suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al respectivului participant.

Se reține că la capitolul privind impozitul pe profit, s-a stabilit că societatea nu poate justifica utilitatea cheltuielilor cu materiale de construcții în sumă de X lei, aprovizionate de la furnizori pe bază de facturi și înregistrate în contabilitate direct pe cheltuieli, fără a se face dovada efectuării operațiunii cu documente justificative, fapt pentru care au fost considerate ca nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, pe motiv că nu au fost efectuate de către societate în scopul obținerii de venituri impozabile, ci au fost achiziționate, achitate de societatea verificată și consumate în favoarea asociatului.

Faptul că societatea nu face dovada că aceste materiale au fost achiziționate în interesul afacerii, ci dimpotrivă în defavoarea acesteia fiind considerate „pierderi”, se impune ca suma de X lei să fie încadrată în categoria dividendelor, dividendele fiind singura modalitate legală prin care asociatul poate justifica necesitatea achiziționării acestor materiale și neutilizarea lor în scopul afacerii.

Speței în cauză, îi sunt aplicabile și dispozițiile art.11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare conform căreia organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei operațiuni în scop economic.

„ART. 11

Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Față de cadrul legal menționat mai sus, de actele și documentele aflate la dosarul cauzei, de susținerile contestatoarei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au încadrat suma de X lei (X – X eroare adiție anexa 1) ca fiind dividend care se impozitează în conformitate cu prevederile art.67 (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu cota de 16% și pe cale de consecință, contestația formulată de petentă împotriva sumei de S3 lei reprezentând impozit pe dividende aferente cheltuielilor făcute în favoarea asociatului, se va respinge ca nemotivată pentru suma de X lei și se va admite pentru suma de X lei.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de X lei și la penalitățile de întârziere în sumă de X lei, aferente impozitului pe dividende stabilit suplimentar de plată și având în vedere faptul că stabilirea de majorări și penalități de întârziere în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul stabilit de X lei, aceasta datorează suma de X lei cu titlu de majorări de întârziere și suma de X lei cu titlu de penalități de întârziere, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept „accesorium sequitur principale”, potrivit căruia bunul accesoriu urmează soarta juridică a bunului principal, motiv pentru care contestația referitoare la acest capăt de cerere urmează să fie respinsă ca neîntemeiată pentru suma de X lei reprezentând majorări și penalități de întârziere și admisă pentru suma de X lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza art. 216 și art.217 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat

D E C I D E

1. Respingerea, ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C.XXXX SRL, împotriva Deciziei de impunere nr...../31.10.2011, privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului V-Activitatea de Inspecție fiscală V, pentru suma de S lei, din care:

- impozit pe profit în sumă de S1 lei;

- majorări, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de S2lei ;
- impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de X lei;
- majorări, penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de X lei.

2. Admiterea parțială a contestației formulate de S.C. XXXX SRL și anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr...../31.10.2011 pentru suma de X lei reprezentând:

- impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de X lei;
- majorări, penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de X lei.

3. Decizia nr.../06.01.2012 privind soluționarea contestației formulată de SC.XXXX SRL, cu sediul în V, str. ..., bl....., parter, ap...se transmite contestatoarei în condițiile art.44 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și A.I.F. V.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul V în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR EXECUTIV,
ec. MIHĂIȚĂ PANȚIRU**

Red/dact. 4 ex.
D.B.